

BMF: Steuerbefreiung für sonstige Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder

Bereits das Entwurfsschreiben aus Dezember letzten Jahres ließ insbesondere Körperschaften des öffentlichen Rechts und gemeinnützige Einrichtungen hoffen, dass ihre Umsatzsteuerbelastung durch eine steuerfreie Kostenteilungsgemeinschaft künftig entfallen könnte. Mit der Veröffentlichung des Einführungsschreibens gibt das BMF seine Rechtsauffassung zur Auslegung des § 4 Nr. 29 UStG bekannt. Die neuen Verwaltungsgrundsätze sind erstmals auf Leistungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 bewirkt worden sind.

Hintergrund

Durch das JStG 2019 wurde zum 1. Januar 2020 mit § 4 Nr. 29 UStG eine Steuerbefreiung für sonstige Leistung von im Inland ansässigen selbstständigen Personenzusammenschlüssen an ihre im Inland ansässigen Mitglieder für unmittelbare Zwecke ihrer dem Gemeinwohl dienenden nicht steuerbaren oder ihrer nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 steuerfreien Tätigkeiten eingeführt (vgl. [Deloitte Tax News](#); vgl. [Deloitte Tax News](#)). In diesem Zusammenhang wurde außerdem die bisherige Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG für Personenzusammenschlüsse im medizinischen Bereich aufgehoben.

Unionsrechtliche Grundlage der Steuerbefreiung ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL. Nach dieser Vorschrift befreien die Mitgliedstaaten die von selbständigen Personenzusammenschlüssen erbrachte Leistungen, wenn sie unmittelbar zur Ausübung von dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten beitragen. Die Tätigkeit ist steuerfrei, soweit die Personenzusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. Des Weiteren darf die Steuerbefreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen.

Interessant ist die Kostenteilungsgemeinschaft insbesondere für gemeinnützige Körperschaften, die nicht steuerbare oder steuerfreie Leistungen erbringen und aufgrund dessen regelmäßig nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Während die Bildung einer umsatzsteuerlichen Organschaft oftmals aus praktischen Erwägungen ausscheidet, kann in diesen Fällen die Bildung einer Kostenteilungsgemeinschaft von Vorteil sein, da deren Leistungen steuerfrei sind.

Verwaltungsanweisung

Mit Schreiben vom 19. Juli 2022 positioniert sich das BMF erstmals zur Steuerbefreiung für sonstige Leistungen von im Inland ansässigen selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre im Inland ansässigen Mitglieder.

Begünstigte Personenzusammenschlüsse

Das Merkmal des Personenzusammenschlusses i.S.d. § 4 Nr. 29 UStG setzt mindestens zwei Mitglieder voraus, die sich zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Ziels zusammenschließen. Wesentlich ist, dass es sich bei dem Personenzusammenschluss um einen eigenständigen, von den jeweiligen Mitgliedern verschiedenen Steuerpflichtigen handelt, der Unternehmer im Sinne der Umsatzsteuer ist. Zu beachten ist, dass allein die Vereinbarung zur Kostenteilung unter mehreren Unternehmern bzw. Nichtunternehmern (Aufwandpool) nicht ausreichend ist.

Vom persönlichen Anwendungsbereich der Steuerbefreiung sind z.B. Personen- und Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine, Wohnungs- und Teileigentümergeinschaften nach dem WEG, am Rechtsverkehr teilnehmende Bruchteilsgemeinschaften, Zweck- und Berufsverbände und Anstalten des öffentlichen Rechts erfasst, sofern sie mehrere Mitglieder bzw. Anteilseigner haben. Hingegen findet die Steuerbefreiung keine Anwendung auf Stiftungen und GmbHs mit nur einem einzigen Gesellschafter.

Begünstigte Leistungen

Begünstigt sind nur sonstige Leistungen, die der Personenzusammenschluss an ein Mitglied oder mehrere Mitglieder bewirkt und nicht auch umgekehrt Leistungen der Mitglieder an die Kostenteilungsgemeinschaft. Im Einklang mit dem EuGH geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Steuerbefreiung nicht voraussetzt, dass die Leistungen nach Art und Umfang allen Mitgliedern gegenüber in gleicher Weise erbracht werden (EuGH, Urt. v. 11.12.2008, C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale). Leistungen, die der Personenzusammenschluss an Nichtmitglieder erbringt, sind nicht nach § 4 Nr. 29 UStG steuerfrei.

Begünstigte Tätigkeiten der Mitglieder

Bei dem leistungsempfangenden Mitglied muss es sich um eine Person handeln, die insoweit dem Gemeinwohl dienende nicht steuerbare Leistungen oder steuerfreie Leistungen i.S.d. § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 UStG erbringt.

Unmittelbarkeit

Weiterhin setzt die Steuerbefreiung voraus, dass der Leistungsempfänger die von dem Personenzusammenschluss bezogene sonstige Leistung unmittelbar für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten verwendet, die entweder nicht der Umsatzsteuer unterliegen oder die zu steuerfreien Umsätzen führen, wie etwa Bildungs- oder Erziehungsleistungen. Nicht befreit sind hingegen begleitende, allgemeine Verwaltungsleistungen, da sie nicht unmittelbar dem begünstigten Zweck dienen.

Wettbewerbsverzerrung

Die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 29 UStG darf nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Das Merkmal der Wettbewerbsverzerrung ist nach der Verwaltungsauffassung unter Berücksichtigung des Normzwecks restriktiv auszulegen. Der Zweck der Steuerbefreiung liegt in der Kompensation von Wettbewerbsnachteilen gegenüber Marktteilnehmern. Die Wettbewerbsklausel soll der Vermeidung von Missbräuchen entgegenwirken. Das Bestehen einer realen Gefahr potenzieller, unmittelbarer oder künftiger Wettbewerbsverzerrungen ist nach der Leistungsart und den objektiven Marktumständen zu ermitteln. So kommt z.B.

- der Ausnutzung erheblicher Synergieeffekte bei der Erbringung entgeltlicher, gleicher Leistungen an Nichtmitglieder,
- der Verlagerung externer, beliebiger Leistungen, die nicht auf die Bedürfnisse der Mitglieder zugeschnitten sind, auf den Personenzusammenschluss oder
- dem Umstand, dass bei dem Zusammenschluss allein die Optimierung der umsatzsteuerlichen Vorbelastungen im Vordergrund steht, indizielle Wirkung zu.

Genauere Kostenerstattung

Weitere Voraussetzung der Steuerbefreiung ist es, dass das Entgelt in einem genauen Kostenersatz besteht. Davon erfasst ist der Ersatz von Personal-, Sach- und Finanzierungskosten. Die auf die Mitglieder entfallenden Kostenanteile können verursachergerecht, insbesondere nach dem Umfang und der Häufigkeit der Inanspruchnahme der Leistungen, bemessen und umgelegt werden. Alternativ kommt eine Aufteilung der Kosten nach der Anzahl der Mitglieder oder nach der Höhe der Beteiligung an dem Zusammenschluss in Betracht. Schädlich ist ein pauschaler Aufschlag auf die tatsächlichen Ausgaben für die Leistungserbringung. Erzielte Überschüsse, die ausschließlich der Finanzierung künftiger Investitionen dienen, stehen der Anwendung der Steuerbefreiung nicht entgegen. Liegt ein gravierendes Missverhältnis zwischen der Kostenerstattung und der tatsächlichen Inanspruchnahme der Leistungen vor, gilt das Merkmal der genauen Kostenerstattung als nicht erfüllt.

Beschränkung auf das Inland

Zur Wahrung der territorialen Besteuerungshoheit anderer Mitgliedstaaten ist der Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift auf Personenzusammenschlüsse im Inland beschränkt, deren Mitglieder im Inland ansässig sind. Sofern Mitglieder des Personenzusammenschlusses (auch) im Ausland ansässig sind, führt dies nicht zur Versagung der Steuerbefreiung. In diesem Fall ist der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung jedoch auf die Leistungen des Zusammenschlusses an dessen im Inland ansässige Mitglieder beschränkt.

Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Rechtsfähige juristische Personen des öffentlichen Rechts können einen Zusammenschluss begründen, der unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 29 UStG steuerfreie Leistungen an seine Mitglieder erbringen kann. § 4 Nr. 29 UStG ist auf Kooperationsformen der

öffentlichen Hand grundsätzlich anwendbar. Werden Tätigkeiten für Infrastruktureinrichtungen, für die Sozial-, Jugend- und Gesundheitsverwaltung oder den Tourismus auf privatrechtlicher Grundlage auf einen Personenzusammenschluss übertragen, für die die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige gelten, sind die Leistungen steuerfrei, wenn eine Wettbewerbsverzerrung ausgeschlossen ist.

Anwendung

Die Verwaltungsgrundsätze sind erstmals Leistungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 bewirkt werden. Für vor dem 1. Januar 2020 erbrachte Leistungen können sich selbständige Personenzusammenschlüsse unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL berufen.

Betroffene Normen

§ 4 Nr. 29 UStG

Anmerkung

Das Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 29 UStG ist aufgrund der Rechtsformunabhängigkeit des Merkmals des selbständigen Personenzusammenschlusses für eine Vielzahl von Kooperationsformen relevant. Das BMF-Schreiben stellt klar, dass der Zusammenschluss eigenständig sein muss und grenzt die Kostenteilungsgemeinschaft vom sogenannten Aufwandspool ab. Die Leistungen des Zusammenschlusses müssen den begünstigten Tätigkeiten der Mitglieder dienen. Im Bereich der jPdöR ist hingegen nicht klar, ob bei den Mitgliedern der Bezug für den hoheitlichen Bereich ausreicht oder ob zusätzlich eine gemeinwohlorientierende Tätigkeit ausgeübt werden muss. Auch im Rahmen der Prüfung, ob eine unmittelbare oder bloß mittelbare Verwendung zur Ausführung begünstigter Zwecke erfolgt, wird es trotz der Hinweise des BMF, dass das Kriterium der Unmittelbarkeit weit auszulegen ist, im Einzelfall zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen. Die Leistung muss auf die Bedürfnisse der Mitglieder zugeschnitten sein und diese nicht nur fördern. In diesem Zusammenhang sollten Steuerpflichtige auf eine ordnungsgemäße Dokumentation achten. Diese bietet sich auch an, um möglichem Streitpotential mit der Finanzverwaltung im Rahmen der genauen Kostenerstattung vorzubeugen und darlegen zu können, dass der Zusammenschluss weder einen Gewinn erzielen sollte noch die Absicht hierzu hatte bzw. ein möglicher Überschuss ausschließlich dazu bestimmt ist, der Finanzierung künftiger Investitionen zu dienen.

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 19. Juli 2022, III C 3 - S 7189/20/10001 :001

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.